



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Unie daňových poplatníků ČR, z.s.**, IČ 04692233, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. MF-17257/2016/3901-3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2020, č. j. 3 A 129/2016 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Generální finanční ředitelství (dále jen „povinný“) rozhodnutím ze dne 13. 4. 2016, č. j. 37404/16/7500-20080-050378, podle § 11 odst. 1 písm. a), § 15 odst. 1 a § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“), částečně odmítlo žádost žalobce ze dne 29. 3. 2016 o poskytnutí informací v části, v níž se žalobce domáhal „*zaslání metodiky, kterou vydalo GFR pro správce daně, jak mají postupovat, pokud zjistí neshody při párování v kontrolním blášení.*“

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016, č. j. MF-17257/2016/3901-3, podle § 16 odst. 3 zákona o svobodném přístupu k informacím a § 90 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, odvolání žalobce zamítl a uvedené rozhodnutí povinného potvrdil.

[3]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 26. 3. 2020, č. j. 3 A 129/2016 - 28, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[4]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve vymezil podmínky kladené judikaturou Nejvyššího správního soudu na problematiku tzv. vnitřních předpisů podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím a jejich poskytování. Dále konstatoval, že obsahem žalobcem požadované informace jsou vnitřní pokyny, pracovní postupy určené pro pracovníky finanční správy, instrukce směřující k ujednání postupu v daňovém řízení a k odhalování podezřelých obchodů, operací a transakcí spojených s uplatňováním zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „metodika“). Podle městského soudu současně metodika neobsahuje žádné pokyny překračující zákonnou úpravu daně z přidané hodnoty a slouží jen jako základní návod pro pracovníky finanční správy, jak vést daňové řízení pro boj s daňovými úniky. Metodika tedy popisuje pracovní postupy bez vlastního autoritativního výkladu právních norem v oblasti správy daně z přidané hodnoty či zavádění určité správní praxe. Vzhledem k těmto skutečnostem městský soud uzavřel, že žalobcem požadovaná informace představuje vnitřní předpis podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím.

[5]Městský soud dále konstatoval, že poskytnutí vnitřního předpisu nelze automaticky odepřít, nýbrž je třeba posoudit, zdali povinnému v poskytnutí požadované informace brání určité relevantní důvody. V této souvislosti městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2013, č. j. 1 As 70/2013 - 58. Dále se ztotožnil se závěrem žalovaného, že poskytnutí metodiky žalobci by mohlo oslabit efektivitu jeho analytické a kontrolní činnosti. Taková informace by tak podle městského soudu neměla být veřejnosti dostupná, jelikož její zveřejnění by v konečném důsledku mohlo vést k oslabení vlastního smyslu a účelu správy daní a efektivitě kontrolní činnosti finanční správy.

[6]Podle městského soudu současně z obsahu metodiky pro daňové subjekty nevyplývají žádné povinnosti jdoucí nad rámec právních předpisů, neboť ta obsahuje jen postup provádění kontrolní činnosti, která je zaměřena na odhalování podezřelých obchodů, operací a transakcí, a proto by její zveřejnění mohlo vést k oslabení efektivitě práce finanční správy. Na internetových stránkách povinného ani žalovaného přitom žalobcem požadovaná informace zveřejněna nebyla. Povinný ani žalovaný současně nemají povinnost vyhledávat na internetu dokumenty s obdobným obsahem a vyjadřovat se k nim. Ani na základě případného neoficiálního zveřejnění metodiky na internetu nelze podle městského soudu dospět k závěru o povinnosti její obsah žalobci poskytnout.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7]Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8]V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že metodika obsahuje velmi podrobné instrukce pro správce daně, jak mají postupovat při výkonu veřejné správy navenek, a to včetně konkrétních úkonů, které mají činit, a náležitostí dokumentace vztahující se k nim.

pokračování

Takové pokyny zásadně ovlivňují postavení daňových subjektů, a podle judikatury Nejvyššího správního soudu je tak třeba požadovanou informaci poskytnout.

[9] Napadený rozsudek je podle stěžovatele dále nepřezkoumatelný. Městský soud totiž uvádí, že poskytnutím metodiky by mohlo dojít ke zmaření účelu a cíle daňové správy, jelikož subjekty podezřelé z provádění daňových podvodů by mohly získat informace o možných variantách postupu správců daně. Současně však městský soud konstatuje, že metodika neobsahuje žádné informace týkající se výkonu daňové správy navenek.

[10] Stěžovatel dále namítl, že postupy správce daně jsou upraveny daňovými zákony, přičemž požadovaná informace nemůže nad jejich rámec obsahovat nic víc, než co z nich vyplývá. Pro správce daně je tak fakticky problematická spíše znalost zákonů, zatímco daňové subjekty naopak relevantní předpisy znají, a mohou se tak jejich nepříznivým dopadům účinně vyhnout. Ani případná znalost metodiky daňovými subjekty tak podle stěžovatele nemůže ohrozit úspěšnost finanční správy při odhalování daňových podvodů. Uvedené navíc platí tím spíš, pokud veřejnosti přístupná judikatura Nejvyššího správního soudu podrobně rozebírá konkrétní postupy finanční správy aplikující požadovanou metodiku v praxi.

[11] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelem požadovaná informace neobsahuje žádná pravidla, z nichž by bylo možné usuzovat na zavádění správní praxe správců daně, ani nepopisuje vytváření dalších postupů při správě daní. Metodika totiž obsahuje pravidla týkající se komunikace a interakce jednotlivých útvarů a orgánů finanční správy. Je tedy pouze jakýmsi manuálem pro správce daně. Metodika na rozdíl například od dokumentů finanční správy vykládajících určitá ustanovení daňových předpisů, které jsou zveřejňovány na webových stránkách žalovaného, nijak neovlivňuje práva třetích osob. Následně žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2013, č. j. 1 As 70/2013 - 58, podle kterého metodiky popisující taktiku při provádění činností zaměřených na odhalování podezřelých obchodů, operací a transakcí by neměly být zveřejňovány. Neposkytnutí požadované informace tak nijak nezasahuje do transparentnosti a předvídatelnosti postupů finanční správy. Žalovaný dále konstatoval, že právě zájem na efektivním odhalování daňových podvodů v posuzovaném případě převažuje nad právem stěžovatele na informace. Podle žalovaného současně nelze stavět na roveň znalosti daňových předpisů a vnitřní metodiky umožňující efektivní fungování finanční správy, přičemž v této souvislosti lze nalézt podobnost například se znalostí vnitřních pravidel činnosti policie. Závěrem žalovaný konstatoval, že účelem zveřejňování judikatury Nejvyššího správního soudu je prostřednictvím posuzování konkrétních případů dosáhnout obecného výkladu některých ustanovení dotčených právních předpisů, zatímco účel vnitřních předpisů určených k boji proti daňovým podvodům je zcela odlišný.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že napadá rozsudek městského soudu také z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[16] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil kasační námitku o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, neboť městský soud konstatoval, že metodika neobsahuje žádné skutečnosti jdoucí nad rámec zákonné úpravy správy daní, avšak současně dovodil možnost oslabení efektivity a výkonu finanční správy v případě jejího poskytnutí. Důvodnost této námitky by totiž sama o sobě postačovala ke zrušení rozsudku městského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti.

[18] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v případě podřazení určité informace pod pojem vnitřního pokynu ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím lze její poskytnutí žadateli odepřít, jen pokud je v konkrétním případě tento postup nezbytný. Nejedná se totiž o důvod, pro který by musela být informace obligatorně neposkytnuta, neboť zákon naopak umožnil a tím současně i přikázal povinnému subjektu, aby při rozhodování užil správního uvážení a v jeho rámci zhodnotil, zda je omezení práva na informace v určitém případě legitimní (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 7 As 369/2018 - 32, a ze dne 15. 10. 2013, č. j. 1 As 70/2013 - 58, z odborné literatury srov. Furek, A., Rothanzl, L., Zákon o svobodném přístupu k informacím, Komentář, Linde Praha 2010, str. 262). Městský soud se tedy v projednávané věci správně zabýval oběma těmito aspekty požadované informace, a proto napadený rozsudek nelze považovat za nesrozumitelný. Rovněž tak obsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněné závěry, neboť městský soud náležitě vysvětlil, proč je metodika vnitřním předpisem a proč je její neposkytnutí stěžovateli nezbytné.

[19] Lze tedy shrnout, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[20] Proto se Nejvyšší správní soud mohl ke zbývajícím kasačním námitkám zabývat správností závěru městského soudu o splnění obou zmíněných podmínek pro neposkytnutí požadované informace stěžovateli.

pokračování

[21] Podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím *povinný subjekt může omezit poskytnutí informace, pokud se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu.*

[22] Výkladem tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Konstatoval, že zákon o svobodném přístupu k informacím vnitřní akty nedefinuje, a jedná se tak o neurčitý právní pojem, který je třeba vykládat autonomně, s přihlédnutím k ustálenému chápání tohoto pojmu v právní doktríně a rozličnosti charakteru jednotlivých povinných subjektů a jejich činností. Správní právo rozeznává dvě skupiny aktů, které jsou zaměřeny dovnitř veřejné správy a nevyvolávají účinky navenek vůči adresátům veřejnosprávního působení. Jde jednak o vnitřní akty normativní, označované též jako interní normativní instrukce nebo normativní akty řízení či vnitřní předpisy, jednak o vnitřní individuální pokyny, které doktrína označuje taktéž jako individuální služební akty. Obě skupiny interních aktů mají společné, že se obrací dovnitř veřejné správy (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 7 As 369/2018 - 32, a ze dne 15. 10. 2013, č. j. 1 As 70/2013 - 58).

[23] Z uvedených judikátů dále vyplývá, že za vnitřní pokyn nelze *stricto sensu* považovat každý akt, který správní orgán takto označí. Rozhodný je proto vždy obsah konkrétního pokynu nebo jiného aktu. Interním pokynem je akt organizační, metodický nebo řídicí, jenž zásadně nemůže ovlivnit subjekty jiné než ty, které mu z hlediska služební podřízenosti podléhají. Pokud se však akt týká výkonu veřejné správy navenek, nelze jej, jakkoli je takto označen, považovat za informaci vyloučenou z práva na její poskytnutí. Obsahuje-li totiž akt výklad určitých ustanovení zákona nebo dokonce konkrétní požadavky na účastníka řízení, které nejsou v zákoně či jiném právním předpisu explicitně vyjádřeny, nelze pochybovat o tom, že se ve skutečnosti přímo dotýká třetích osob, kterým tak musí být tato informace poskytnuta.

[24] Nejvyšší správní soud však v rozsudcích 20. 12. 2018, č. j. 7 As 369/2018 - 32, a ze dne 15. 10. 2013, č. j. 1 As 70/2013 - 58, a to i s odkazem na další judikaturu dovodil, že informací vztahující se výlučně k vnitřním pokynům povinného subjektu mohou být také údaje mající vliv na práva a povinnosti adresátů právních norem, pokud toliko vyplývají z příslušných právních předpisů. Restriktivní výklad pojmu vnitřního pokynu by totiž vedl k absurdnímu závěru o nutnosti automatického poskytnutí kupříkladu metodického pokynu popisujícího taktiku při odhalování podezřelých obchodů, operací, transakcí, ačkoliv by jeho zpřístupnění veřejnosti výrazně oslabilo efektivitu takové kontrolní činnosti.

[25] Nejvyšší správní soud se seznámil s dokumentem, jehož poskytnutí stěžovatel požadoval a který je součástí neveřejné části správního spisu. Obsahem metodiky jsou taktické postupy k prověřování rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení pomocí tzv. lehké analytiky, která spočívá v porovnání údajů z kontrolních hlášení s případným využitím jiných datových zdrojů. Cílem těchto taktických postupů je v případech zjištění rizikového plátce rychle a bezodkladně stanovit daň ve správné výši při náležitém využití nástrojů v boji proti řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty. Metodika popisuje několik typů detekce rizikových případů a procesní postupy správců daně při jejich řešení, včetně aplikace příslušných institutů upravených v zákoně č.

280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a využití jednotlivých důkazních prostředků. V přílohách metodiky jsou uvedeny vzory procesních úkonů správců daně ve vztahu k jednotlivým rizikovým případům. Metodika neupravuje žádné pokyny, jež by překračovaly základní právní rámec vymezený daňovým řádem a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vykládaly jejich příslušná ustanovení nebo v jejich mezích zaváděly správní praxi. Účelem metodiky bylo nepochybně poskytnout pracovníkům finanční správy základní návod k vedení šetření za účelem ověření rozdílů zjištěných při analýze údajů z kontrolních hlášení a k následnému stanovení daně ve správné výši při prokázání existence podvodu na dani z přidané hodnoty. V tomto směru je možné označit metodiku jako manuál, didaktický materiál či průvodce pracovníků finanční správy při odhalování podezřelých obchodů uskutečněných za účelem neoprávněného získání prostředků ze státního rozpočtu. Nejedná se tedy o akt týkající se výkonu veřejné správy navenek, který by obsahoval výklad příslušných zákonných ustanovení či nad jejich rámec stanovil konkrétní požadavky pro daňové subjekty, a zasahoval tak přímo do práv třetích osob. Metodika má tedy povahu vnitřního pokynu povinného subjektu ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím.

[26] Stěžovatelem požadovaná informace upravuje taktické postupy správců daně při kontrolní činnosti zaměřené na odhalování řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty, takže její znalost daňovými subjekty by mohla výrazně oslabit efektivitu boje s daňovými úniky. Odepření poskytnutí metodiky je tedy nezbytné pro dosažení účelu, pro který byla vydána. Na uvedeném závěru nemůže ničeho změnit ani to, že její součástí je přehled příslušných právních předpisů a judikatury Nejvyššího správního soudu zabývající se přezkumem úkonů či činností správců daně aplikujících metodiku v praxi. Stěžovatel i další daňové subjekty se totiž mohou seznámit s právními předpisy a rozhodovací činností správních soudů vztahujících se k problematice řešené metodikou z veřejně dostupných zdrojů, přičemž příslušný interní předpis neobsahuje žádné údaje, které by tento základní a všeobecně dostupný rámec přesahovaly. Neposkytnutí metodiky lze proto považovat za legitimní.

[27] V posuzované věci tedy byly splněny obě podmínky pro neposkytnutí požadované informace stěžovateli za použití § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím. Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s kasačními námitkami, které tento závěr krajského soudu zpochybňovaly. Ostatně k němu dospěl při posuzování obdobné věci i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 10. 2019, č. j. 3 As 347/2017 - 32. V něm se uvádí, že metodické pomůcky upravující některé aspekty stanovení daně z přidané hodnoty dokazováním a taktické postupy při této činnosti směřují k vnitřní úpravě postupů finanční správy, nijak neovlivňují právní postavení adresátů, nevyplývají z nich žádné dodatečné povinnosti, obsahují taktiku provádění kontrolní činnosti zaměřenou na odhalování podezřelých obchodů, operací a transakcí, tudíž se jedná o vnitřní pokyny ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím, jejichž zpřístupnění by mohlo oslabit efektivitu práce finanční správy v této oblasti, a proto poskytnutí takových informací může být odepřeno.

[28] Jelikož městský soud posoudil uvedenou právní otázku správně, nebyl naplněn ani důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. října 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu